دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات

الأستاذ المساعد الدكتور حيدر علوان كاظم الشمري
جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد / العراق
haidaralshameri@yahoo.com

تشهد المؤسسات الاقتصادية في عالمنا المعاصر تغيراً متسارعاً في بيئــة أعمالها ،وتعد الثورة التكنولوجية والمعلوماتية من ابرز معالم هذا التغير .وتسمح التكنولوجيا الحديثة للعديد من الأشخاص ذوي الكفاءات والمواهب المتعددة ليصبحوا ثروة موارد بشرية لمنظمة أعمال عصر المعلومات ،وبغض النظر عن الجدل القائم بين المختصين في هذا المجال فقد أصبح من الضروري أن يكون هناك دائما نظاماً للمعلومات فاعلاً ومؤثراً في عمليات صنع القرارات وتكوين الأحكام ، ولذلك فان منظمة الأعمال التي لا تتماشى مع هذه التطورات ولا تركز على إدارة المعرفــة ولا تحسن استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة سوف يتعرض بقاءها واستمرارها للخطر ،وحيث إن النظام المحاسبي يعد من أهم نظم لمعلومات التي تعتمدها الإدارة على مختلف مستوياهّا في صنع القرارات فيمكن القول بان تكنولوجيا المعلومات تمثل في الوقت الحاضر تحدياً حقيقياً لمهنة المحاسبة على نطاق العالم حيث يتطلب الأمر من المحاسبين الإلمام والمعرفة بهذه التطورات الجديدة.

وتبعاً لذلك أخذت البحوث في المجال المحاسبي ومنذ مطلع ستينيات القرن الماضي بالتركيز على ذلــك الوجه للمعلومات المحاسبية المتعلق بصنع القرار ، ويمكن اعتبار الدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبة الأمريكيــة **(AAA)** عام **1966** من أوائل الدراسات الجادة التي اهتمت بهذا الموضوع ،حيث خلصت الدراسة في حينها إلى التأكيد على أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية إنما يتحدد على أساس مدى فائدتها كمدخلات مــؤثرة أو نافــعة في عمليات صنع القرارات .وبناءاً على ما تقدم ، سنحاول في هذا البحث بيان الكيفية التي يمكن مــن خلالها أن تساهم المعلومات المحاسبية في تحسين عمليات صنع القرارات الإدارية وبالتحديد القــرارات المتعلقــة بتسعير العقـــــــود التي تقوم بإبرامها شركات المقاولات الإنشائية وذلك بعد أن نقوم ببيان أنواع هذه العقود وطبيعة المحاسبة كنظام لإنتاج وتوصيل المعلومات ومتطلبات خصائص الجودة في معلوماتها.

إشكالية البحث:

تلعب شركات المقاولات دورًا بارزًا في تدعيم خطط التنمية الاقتصادية في مختلف دول العالم ،وبالتالي فــان استمرار نجاح هذه المؤسسات الاقتصادية يشكل مسنداً أساسياً لتحقيق حالة التنمية المستدامــة ،إن المشكلة التي تواجه نجاح هذه المؤسسات في أداء أنشطتها وتهدد بالتالي استمرارية وجودها في بيئة الأعمال هو فشل إداراتها في إبرام عقود مربحــة نتيجــة الخطــأ في تحديد أســعار العطاءات أو العروض التسويقية التي تتقدم بها الشــركة للدخول في المناقصات العامة المتعلقة بتنفيذ مشاريع البناء والأعمار.

أن نجاح الإدارة في أداء دورها المطلوب في هذه المؤسسات يتوقف في جانب كبير منه على مدى جـودة المعلومات التي تتاح لها أو التي يمكن أن تحصل عليها واللازمة لترشيد عمليات صنع القرارات وخاصة ما يتعلـق منها بمقدار ونوعية التكاليف المقدرة لانجاز المقاولة ،فالنقص بالمعلومات المطلوبة أو الحصول على معلومات غـير جيدة يمكن أن يؤدي إلى تحديد سـعر منخفض لعقد المقاولة الأمر الذي يعرض الشركة إلى تكبد خسائر عنـد التنفيذ وبالتالي انقضاءها وعدم استمرارها في تأدية نشاطها،أو يمكن أن تؤدي المعلومات غير الجيدة أو المنقوصة (غير المكتملة) إلى تحديد سعر مرتفع للعطاء يكون السبب الأساسي في أن تفقد الشركة فرصة التعاقـد لانجـاز العمل المعلن عنه وذلك لشدة المنافسـة التي يمتاز بها هذا القطاع لان صاحب العمل(المطـور العقاري)كما هو معروف ومتداول يختار من بين العروض (العطاءات) المقدمة إليه ذلك العرض الذي يحقق له أفضل المواصـفات المطلوبة وبأقل الأسـعار.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان مدى منفعـة المعلومات المحاسبية بشكل عام والبيانات الكلفوية منها على وجـه التحديد في عمليات صنع القرارات المتعلقة بتسعير عقود المقاولات الإنشائية من خلال السعي لتوفير إجابـات حول التساؤلات الآتية:

1. ما مدى جدوى المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإدارة في شركات المقاولات الإنشائية.
2. ما مدى اعتماد صناع القرار في هذه المؤسسات على بيانات التكاليف عند اتخاذهم قرارات التسعير.
3. ما أهم المعلومات المحاسبية الواجب توافرها للمساعدة في ترشيد قرارات تسعير العقود في شركات المقاولات.
4. ما هي أهم الضوابط والإرشادات المهنية المتعلقة بإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية المعتمدة في هذا القطاع.

فرضية البحث:

لتحقيق أهداف البحث سيتم اختبار صحة أو مصداق الفرضية الآتية:

للمعلومات المحاسبية تأثيراً فاعلاً في صنع قرارات تسـعير العقـود في قطاع المقاولات الإنشائية.

أهميـة البحث:

تستدعي إدارة التغيير في الفكر المحاسبي المعاصر ضرورة الارتقاء بدور المعلومات المحاسبية المسـتخدمة في إطار منظومـة صنع القرارات الإدارية وذلك بغض النظر عن طبيعة نشاط المؤسسـة الاقتصـادية وحجمهـا وشكلها القانوني، وبالتالي فإن عملية رفع كفاءة وفعالية المحاسبين في عمليات صنع القرارات تمثل في نظرنا المدخل الحقيقي لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية بدلالة قدرتهم على المشاركة الفاعلة في إعادة هيكلة عمليات الاستثمار والتشغيل والتسويق والتمويل وتحليل العوائد والمخاطر المترتبة على ذلك، لذا سيستمد بحثنا أهميته مـن إبـراز وتدعيم الدور غير التقليدي للمحاسبين والمعلومات التي يقدموها في عمليات صنع القرارات التسويقية المتعلقـة بتسعير العقـود في احد أهم القطاعات الاقتصادية العاملة في بلداننا النامية وهو قطاع المقاولات الإنشـائية.

ـــ وكذلك تتمثل أهمية البحث في بيان أساليب تخفيض حدة المخاطر المصاحبة للقرارات التسويقية وخاصة مـــا يتعلق منها بتسعير العقود في شركات المقاولات الإنشائية من خلال ربط عمليات اتخاذ هذه القرارات بمســـتوى معين من جودة المعلومات المحاسبية ومدى توافر هذه المعلومات وسهولة فهمهما من قبل المستخدمين،

ـــ وتنبع أهمية هذا البحث من ضخامة رؤوس الأموال التي يتم تخصيصها بهدف إنفاقها لإقامة المشاريع العمرانية في مختلف البلـــدان ،وبهدف إحكام الرقابة والسيطرة على هذا الإنفاق وترشـــيده يلزم الأمر إتبـــاع أســـاليب جيـــدة للتعاقـــد والتســـعير وتتبع مســـار الكلف بما يضمن استخدام الموارد الاقتصادية المخصصة لهذا الغرض في تنفيذ المشاريع بالكلفـــة والوقـــت والنوعـــية الأفضـــل.

ـــ وتتمثل أهمية البحث الحالي أيضاً في تعميم وتبادل الخبرات بين الدول العربية التي تعتمـــد مصـــادر مختلفـــة لاكتساب المعرفة مثل العراق والجزائر.

أولاً :طبيعة المحاسبة ودورها في توفير المعلومات المفيدة ..

المحاسبة نفعية في الغرض ووصفية في طبيعتها ،ولكونها من العلوم التطبيقية يرى البعض ضرورة أن يكون لها نهاية مرئية ،فكما هو معروف ومتداول فان النهاية المرئية للطب هي الصحة والنهاية المرئية للقانون هي العدالـــة وأما النهاية المرئية للمحاسبة فهي المعلومات الجيدة (Mcdonald,1972:13) ، ويتركز الاهتمـــام الـــرئيس للمحاسبة حالياً على توفير نوع معين من المعلومات الكمية ذات الصبغة المالية والتي غالباً ما تأتي أما كتعبير عـــن أحداث ومعاملات مالية واقتصادية ماضية أو تخمينات تتعلق بالمستقبل (عبد الرحيم وآخـــرون ،1990: 30) .وإذا أردنا وصفاً مختصراً نقول إن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات التي تكون الأكثر فائدة أو منفعـــة في مجـــال صنع القرارات وان الغرض من تحديد مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو استخدامها كأساس أو معيار للحكم على مستوى جودتها .

وتفسيراً لعبارة المعلومات الجيدة سالفة الذكر فان ذلك يتحدد بناءاً على اتصاف المعلومات المحاسبية ببعض الخصائص النوعية ،ولقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد ووصف هذه الخصائص إلا انه يمكن القول إن أهم هذه الدراسات هي الدراسة رقم (2) التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عام 1980 ،والتي أشارت إلى كون المنفعـــة في صنع القرار تعد الخاصية المعلوماتية أو المعيار الأكثر أهمية في تحديد قيمة المعلومات المحاسبية ،ويمكن النظر إلى هذه الخصائص من زاوية كونها هرمية المنحى (بلقـــاوي ،2009 :272) ،فبصفة عامـــة يمكن القول إن الخصائص التي تحدد ما إذا كانت المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي أكثر أو اقل فائدة في مجال صنع القرار هي خاصيتينوعادةً ما يرد هنا ذكـــر معـــايير مثـــل الملائمـــ ـــة Relevance ،والمعـــــولية Reliability كخصائص رئيســـية يتوقف توافرها على حتميةاتسام المعلومات بـــبعض الخصـــا ئص الثانويـــة الأخرى مثل : تزامنها مع وقت الحاجة لها وقدرتها على التقييم الارتدادي ومساعدتها على التنبـــــؤ وقابليتـــها

للتحقق وحياديتها(خلوها من التحيز) وصدقها في التعبير عما تدعي إنها تمثلـــه هذا فضلاً عن اقتصادية إنتاجهـــا (العظمة ،1988: 163).

فلكي تتصف المعلومة المحاسبية عموماً بالملائمة فعليها أن تكون ذات علاقـــة أو صلـــة بـــالقرار الـــذي أعدت من اجله أو مع النتيجة التي يفضل تحقيقها ،وعليه فان معيار الملائمة يشير إلى قدرة المعلومة المحاســـبية في التأثير على قرارات المدراء من خلال تغيير أو تأكيد توقعاتهم أو إحكامهم بشان النتـــائج الـــتي تترتـــب عـــن التصرفات والأحداث والخيارات الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية ،وان تكون أيضاً متاحة لصـــانع القـــرار في الوقت المناسب أي قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على اختياراته .ولذلك قد يكون من المفيد أحيانـــاً التضـــحية بشيء من الدقة الحسابية في القياس المحاسبي ودرجة الموثوقية لصالح شرط التوقيت المناسب هذا.

وأما المعولية فإنها تشير إلى الخاصية التي تدفع المستخدمين للثقة بالمعلومات المحاسبية وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات أو تكوين الأحكام على أساس رسوخ اعتقادهم بصدقها في التعبير عما تدعي إنهـــا تمثلـــه وخلوها من التحيز في الدفع لصالح اختيار بديل يحقق نتائج مستهدفة تم تحديدها مسبقاً وقابليتـــها للإثبـــات أو التحقق أي بمعنى موضوعيتها.

وعلى الرغم من انه قد تم ترتيب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سابقة الذكر إلى أساسية وأخـــرى ثانوية إلا انه لا يتوافر لدينا سلم أولويات محددة لهذه الخصائص ،وذلك نظراً لأنـــه يصـــعب إن لم يكـــن مـــن المستحيل إخضاعها للقياس الكمي أو حتى إعطائها أوزاناً نسبية عامة لتحديد مستوى أهمية كل منها ،ويرجـــع السبب في ذلك إلى إن الأهمية النسبية لكل خاصية سوف تحددها ظروف الحال أو الموقف الذي يواجهه مستخدم المعلومات كما إنها سوف تختلف من مستخدم إلى آخر تبعاً لعوامل ضاغطة أو متحكمة أخرى متعددة ،ولـــذلك نجد إن المعلومات التي تكون جيدة لشخص معين قد لا تكون كذلك بالنسبة لشخص آخـــر ،وبـــنفس المنطـــق السابق لن تكون المعلومات ذات فائدة بالنسبة للشخص الذي لا يقدر على فهمها ،فالمعلومات الـــتي لا يمكـــن فهمها من قبل قارئها حكمها في ذلك حكم المعلومات غير المتاحة أو غير المتوافرة أصلاً ،وذلك لأنها سوف لـــن تساهم في خفض عنصر عدم التأكد في ظروف الموقف التي تواجه متخذ القرار (الشيرازي،1990 : 198) .

إن ما تقدم يدفعنا إلى القول إن مستوى جودة المعلومات المحاسبية لا يعتمد فقط على الخصـــائص الذاتيـــة لهذه المعلومات (الملائمة والمعولية) وإنما يعتمد أيضاً على عوامل كثيرة أخرى تتعلق بخصائص متخذ القرار نفســـه وبطبيعة القرار المنوي اتخاذه وطبيعة الأنموذج ألقراري المستخدم ومقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوافرة لديه وإمكانية أو مقدرة المستخدم على تحليل المعلومات وتفسيرها ومستوى التعلم أو الأهلية والإدراك اللتان يتمتـــع بهما ،ولعل في ذلك ما يفسر لنا تعمد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي إظهار خاصية قابلية المعلومـــات للفهـــم كحلقة وصل ما بين خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة وخصائص مستخدميها .

ـ دور المعلومات المحاسبية في خلق الميزة التنافسية ..

تمثل الميزة التنافسية طموحا مشروعا لكل مؤسسة اقتصادية ،ويتطلب تحقيق هذه الميزة الربط الفاعل بين إمكانات وموارد المؤسسة الداخلية وبين متغيرات بيئتها الخارجية (الخطيب،2002: 93-94)، ويمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تبقى وتنجح على المدى البعيد لو إنها تمكنت من بناء وتطوير إستراتيجية تنافسية لمواجهة العوامل الضاغطة الخمسة التالية التي تشكل هيكل المنافسة وهي: المنافسون في نفس النشاط ،تهديد الداخلون الجدد إلى النشاط ،تهديد السلع البديلة ،قوة مساومة الزبائن(العملاء) وقوة مساومة المجهزين (السامرائي ، 1999 :8 -9) ،حيث يمكن للمعلومات المحاسبية هنا أن تدعم وبشكل مباشر الاستراتيجيات التنافسية التي يمكن تطويرها لمساعدة الشركة على مواجهة القوة التنافسية من خلال الأدوار التي يمكن أن تؤديها في تحسين الفاعلية التشغيلية للمؤسسة والترويج لأعمالها وإمكاناتها الإبداعية في حقل النشاط .

إن التركيز في خمسينات وستينات القرن الماضي كان منصباً على الكلفة الأدنى بوصفها بعداً أساسيا للتنافس بين المؤسسات الاقتصادية ،وقد أضيف إليه في السبعينات والثمانينات بعدا آخر هو الجودة العالية ،ثم غدت المرونة أهم بعد تنافسي في التسعينات بسبب ديناميكية الأسواق الدولية ،وعلى هذا الأساس تستطيع المؤسسة التميز في نطاق أعمالها بعدة طرق كأن تقدم الأرخص (اقل الأسعار) أو الأفضل أو الأحدث أو الأسرع ،وبتعبير أدق نقول انه يمكن لشركة المقاولات إن تتمايز في نطاق نشاطها عندما تنفرد عن منافسيها في بعد واحد أو أكثر من أبعاد الميزة التنافسية الخمسة وهي الكلفة الأدنى والجودة والوقت والمرونة والإبداع .

وتعد الكلفة المنخفضة البعد التنافسي الأول الذي تطبقه الكثير من المؤسسات الاقتصادية عبر سعيها إلى تعزيز حصتها السوقية والتمتع بمزايا اقتصاديات الحجم والتي من أهمها تعويض انخفاض الأرباح الكلية الناجم عن قيام المؤسسة بتخفيض أسعار بيع منتجاتها من السلع والخدمات .ويدفع هذا إلى الاعتقاد بأن اعتماد شركات المقاولات أساليب عمل تؤدي إلى تحقيق تكاليف اقل من المعدل القياسي في النشاط يساعدها على وضع أسعار منخفضة لعروضها التسويقية (العطاءات المقدمة لغرض الدخول بالمناقصات العامة) مقارنة بالمنافسين مع المحافظة على مستوى هامش مقبول من الأرباح عن طريق زيادة عدد العقود المبرمة مما يعطيها بعداً تنافسياً يحقق لها حصة سوقية عالية فضلاً عن تمكينها من تشكيل رادع لدخول منافسين جدد في النشاط .وتجدر الإشارة هنا إلى إن الزبون في مجال المقاولات قد يرغب في البحث عن الجودة الأفضل إلى جانب السعر المناسب ،وربما يتفوق بعد الجودة هذا على السعر في تحديد قرار الإحالة في تنفيذ بعض المشاريع العمرانية أو أعمال التشييد والبناء ،وبذلك تكون الشركة المقاولة الأكثر تميزاً ونجاحاً هي الشركة التي تركز على الجودة منخفضة التكاليف.

ويرى آخرون إن تصميم نظم المعلومات المحاسبية واستخدام مخرجاتها المتمثلة بالمعلومات المالية تعد مسألة شرطية تعتمد على عدة عوامل مثل البيئة ، المؤسسة الاقتصادية وأنماط اتخاذ القرار ،وان آثار تلك المتغيرات على النظام المحاسبي يمكن أن تتلخص بما يأتي (العطار ،1985 :92-99) :

- إذا ما كانت المؤسسة الاقتصادية تعمل في ظل بيئة تتسم بالعداء كان تعاني من إجراءات تهديد يقوم بها المنافسون أو من نقص في الموارد المالية أو المعدات والإمكانات الفنية والتقنية فيقع على عاتق نظام المعلومات المحاسبي الفعال تزويد الإدارة بالمزيد من البيانات المالية وغير المالية للتعرف على المتغيرات الحساسة الدالة على وجود الأخطار في البيئة ،كما تبدو الحاجة ماسة لاستخدام نظم متقدمة لاحتساب التكاليف والرقابة وذلك لمواجهة حدة المنافسة .
- كلما كانت القرارات من النوع المهم والذي يحتاج إلى تحليل موضوعي أكبر لخصائص الموقف وكلما كان المدير من الذين يكرسون الكثير من الوقت والجهد لدراسة البيئة ومتغيراتها عند اتخاذه للقرارات فان ذلك كله يكون له صداه في عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبي في ضرورة احتواء مخرجاته على معلومات تفصيلية بالكم والنوع وأسلوب العرض والتوقيت المناسب.
- إذا وجد النمط السلطوي في قيادة المؤسسة فان الفروق الفردية بين المدراء التي يجب أخذها بنظر الاعتبار عند تصميم نظم المعلومات المحاسبية ستكون قليلة ،أما إذا كان نمط القيادة ديمقراطي يقوم على أساس المشاركة من قبل الجميع فانه يجب أن نأخذ في الاعتبار هنا الاختلافات في النمط الفكري لعدد كبير من المدراء والذين يمثلون غالبية المشاركين في صنع واتخاذ القرارات في المؤسسة.

إن الفروق الفردية لمتخذي القرارات تتوقف على المعرفة الأساسية المتجمعة لدى كل منهم وافتراضات علاقة السبب والنتيجة لديهم واستعداداتهم وطبيعة دوافعهم ومحفزاتهم وأعمارهم وأجناسهم ومستوى تعليمهم وشخصياتهم وخبراتهم السابقة واحتياجاتهم البشرية وتوقعاتهم وثقافتهم وقيمهم الشخصية وأسلوب تناولهم وتفسيرهم للظواهر والأحداث والفلسفة التي يؤمنون بها ،وتمثل كل هذه النواحي مؤثرات هامة على بلورة الاختيار النهائي عند متخذ القرار ،وتؤثر كما تتأثر هذه النواحي أيضاً بطبيعة النمط الفكري له ،والذي يعتبر بذاته بعداً خاصاً من أبعاد الفروق الفردية لمتخذي القرارات .(ويقصد بالنمط الفكري طريقة الفرد في استخدام قدراته العقلية للتعرف على البيئة والتعامل والتكيف مع عناصرها ومتغيراتها) ،ويتعلق النمط الفكري لمتخذ القرار بطريقته في التفكير والاستدلال والاستنتاج والتخيل والتعلم واتخاذ القرارات(السيد غراب ،1987 :24-25).

ثانياً: نماذج صنع القرارات في شركات المقاولات...

بشكل عام تميز النظرية الإدارية بين نوعين رئيسين من نماذج صنع القرارات في منظمات الأعمال ، هما: الأنموذج الكلاسيكي و الأنموذج السلوكي (السامرائي ،1999 :73).

إن مفهوم صنع القرار وفقاً للأنموذج الأول (الكلاسيكي) يعني إن هناك مشكلة تقتضي حلاً (قراراً) ،كأن تكون العوائد المتحققة غير مرضية أو غير منسجمة مع الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ،أو إن هناك فرص تعود بنتائج أو أرباح أفضل لم تستغل من قبل المنظمة ،ويكون صانع القرار هنا ممتلكاً لمعرفة تامة بالبدائل وعواقب كل بديل

وتكون عملية الاختيار لديه واضحة وبسيطة ،وما عملية صنع القرار هنا إلا مراحل أو خطوات متتالية تتمثل بتعريف المشكلة وتشخيصها بدقة وتحديد جميع البدائل الممكنة لحلها ومن ثم استقصاء وتحليل الحقائق المتجمعة عن كل بديل ومن ثم المقارنة ما بين عوائد ونتائج البدائل المتعددة ومن ثم الاختيار الرشيد للبديل الأمثل ،ويقوم هذا الأنموذج على افتراضات محددة، هي :

- الإنسان مخلوق اقتصادي بطبيعته ومن خلال سلوكه العقلاني يتمكن من اختيار البديل الأمثل ،
- جميع البدائل ونتائجها تكون معروفة ومتاحة أمام المدير متخذ القرار،
- يستطيع المدير ترتيب النتائج بحسب سلم أفضليات معلوم لديه ليختار البديل الذي يحقق له اكبر الأرباح أو اقل الخسائر .

وبخلاف ذلك يشير الأنموذج الثاني (السلوكي) إلى إن مرحلة الرشد الكامل في عملية صنع القرار من الصعوبة بلوغها لا سيما في مجال القرارات الإدارية ،بسبب انه ليس هناك من يصنع قراراته بالاعتماد على الماضي فقط وفي ظل حالة من التأكد التام أو شبه التأكد التام ،بل يجب أن يأخذ بالحسبان المستقبل الذي غالباً ما يتضمن حالات من عدم التأكد ،كما إن اغلب البدائل التي يمكن اعتمادها لبلوغ الهدف من الصعوبة تنظيمها بحسب أسبقيات معلومة لا سيما عند التعامل مع فرصة جديدة أو مشكلة جديدة وصعوبة تحليل كل البدائل المتاحة بسبب ضغط الوقت ولا سيما إن الإدارة تتعامل بالغالب مع مستقبل القرارات الحالية وليس مع قرارات مستقبلية .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التحدي الذي واجهه الأنموذج الكلاسيكي جاء بسبب عدم واقعية افتراضاته حيث وجد انه غالباً ما يكون من الصعوبة اتخاذ القرارات بطريقة رشيدة لان الإنسان بطبيعته غير قادر على استيعاب وتحليل جميع الاحتمالات التي يمكن أن تواجهه في المستقبل ودمجها مع بعضها ،كما إن الإنسان مخلوق غالباً ما لا يتعلم من الأخطاء السابقة له بل يميل إلى تكرار تلك الأخطاء أو إعادتها .أما الأنموذج السلوكي فقد بين إن القرارات الإدارية غالباً ما تنتج أخطاء متعددة لا سيما عند صنعها تحت ظروف درجة عالية من عدم التأكد ولكن مع كل هذا المطلوب من المنظمة اتخاذ قرار وتحمل مخاطره ،وفي حالة الفشل على المنظمة أن تتعلم من ذلك وان تحاول مع بديل آخر يتلائم بشكل أفضل مع المشكلة أو الهدف ،علماً إن كل فشل يقدم معلومات جديدة وتعلماً إضافياً للإدارة (السامرائي ،**1999 : 73 – 76**) .

ـ دور المهندسون والمحاسبون فى صنع واتخاذ القرارات الخاصة بالمقاولات

يقضي الاتجاه العلمي الحديث في مجال الإدارة بضرورة التمييز ما بين نوعين من القرارات هما: القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة (طلال أبو غزالة ،**1985**)،وتعني القرارات المبرمجة تلك القرارات التي تكون ذات طابع متكرر وروتيني والتي يوجد لها خط مسار محدد وإجراءات معروفة ،وأما القرارات غير المبرمجة فهي القرارات التي لا توجد لها إجراءات محددة من قبل وذلك لأنها غير روتينية بطبيعتها ولم يحدث صنعها أو اتخاذها في الماضي أو لان أهمية وطبيعة صنع هذه القرارات عادة ما تستدعي معالجة خاصة .وتبعاً لذلك يمكن القول بان

الإجراءات اللازمة والمعلومات الضرورية المطلوبة لاتخاذ القرار تختلف تبعاً لنوع المشكلة المطلوب اتخاذ قرار بشأنها ،لا بل إن في حالة المشاكل غير المبرمجة يتوجب على متخذي القرارات تقديم الحكم الشخصي والتقييم والنظرة التعمقية في مثل هذا النوع من المسائل أو المشاكل .أما المشاكل المبرمجة فان معظم إن لم يكن جميع خطوات ومراحل وإجراءات عملية مواجهتها تعتبر أوتوماتيكية(روتينية).

ويمكننا تقسيم عملية صنع القرار إلى مراحل متعددة (Bodnar & Hopwood , 2001 ;565) (Gulatier &Underdown ,1974;58) وهي:

1. مرحلة تحديد الهدف و تعريف المشكلة التي تتطلب اتخاذ قرار بشأنها ،
2. مرحلة تحديد وابتكار البدائل الممكنة لمواجهة هذه المشكلة وجمع البيانات والمعلومات عنها ،
3. مرحلة دراسة وتحليل وتقييم مزايا وعيوب كل بديل من البدائل المتاحة ،
4. مرحلة اختيار البديل المناسب (الأفضل) وهو ما نطلق عليه بمرحلة اتخاذ القرار ،
5. مرحلة تثبيت القرار تمهيداً للبدء بتنفيذه .
6. مرحلة متابعة وتقويم التنفيذ لضمان تحقيق النتائج المطلوبة .

أنواع القرارات الخاصة بنشاط المقاولات (طلال أبو غزالة ،1985):

يمكن تصنيف القرارات في مجال أعمال المقاولات إلى الأنواع الآتية:

1. قرارات تتعلق بالنشاط الرئيس لشركة المقاولات(النشاط المتعلق بتنفيذ أعمال البناء والتشييد).
2. قرارات تتعلق بالخدمات الفنية والميكانيكية والهندسية الساندة.
3. قرارات تتعلق بنشاط البيع والتسويق (النشاط المختص بشراء المواد والمستلزمات وبإبرام العقود)
4. قرارات تتعلق بالتمويل (تمويل الأنشطة المختلفة للشركة).
5. قرارات تتعلق بالإدارة والرقابة .

وفيما يلي شرح موجز لطبيعة هذه القرارات :

ـ القرارات المتعلقة بالنشاط الرئيس لشركة المقاولات (أعمال البناء والتشييد):

هنا يؤدي كل من المحاسب والمهندس دوراً مكملاً احدهما للآخر في تحديد عناصر التكاليف المستنفذة فعلاً في النشاط وذلك من خلال قيام المهندس المشرف(ممثل المقاول) بإعداد شهادة ذرعة للعمل المنجز على وفق الأسس المبينة في الدليل القياسي الموحد للمسح الكمي لأعمال المباني والهندسة المدنية الصادر عن وزارة التخطيط والتي يتطلب المصادقة عليها من قبل المهندس المقيم (ممثل صاحب العمل) على وفق فترات زمنية متفق عليها مسبقاً أثناء مرحلة التعاقد(كل شهرين مثلاً) ،وهنا يقوم صاحب العمل(الجهة الآمرة بالعمل) من خلال المهندس المقيم بالتحقق من صحة الذرعة المقدمة إليه من قبل المقاول والموافقة على قيام المحاسب لديه بصرف استحقاق المقاول الذي يتمثل بصافي قيمة العمل المنجز بموجب الذرعة زائد 75% من قيمة المواد المطروحة في موقع العمل بعد قيامه باستقطاع قسط الدفعة المقدمة المسددة مسبقاً للمقاول لتسهيل بدءه بتنفيذ المشروع مع

كافة الاستقطاعات القانونية كتأمينات الصيانة أو الغرامات التأخيرية إن وجدت وحسب طبيعة كل اتفــاق أو عقــد،وأما المحاسب الذي يعمل مع المقاول فينحصر دوره بمتابعة المطالبة بتسديد صافي استحقاق المقاول عــن الذرعة المنجزة واستلام الشيك بالمبلغ المطلوب والقيام بإيداعه ومن ثم تحديد التكاليف المستنفذة لفعلية الخاصــة بالمقاولة المتمثلة بالمواد المباشرة المستخدمة والأجور المباشرة المدفوعة والمصروفات المباشرة (المتمثلة بكلفة التمويل المقترض ،المقاولات الثانوية الاستشارية والفنية،مصاريف السفر والإيفاد،مكافئات غير العاملين،إطفاء مصاريف تهيئة موقع العمل والإنشاءات المؤقتة ،اندثار المعدات والآليات المســتخدمة ومصــاريف تـ شــغيلها وصــيانتها واستئجارها في بعض الحالات) مع تحديد نصيب المقاولة من المصروفات المشتركة (غير المباشرة).وتتــيح هــذه العمليات للمحاسبين تبويب البيانات المالية بطريقة تجعلها قاعدة لصنع القرارات اللاحقة في الحالات المشابهة التي تستدعي تحديد أسعار لعروض تسويقية وجداول كميات مسعرة.

ــ القرارات المتعلقة بالنشاط الخدمي الساند للنشاط الرئيس:

هنا يقوم كل من المحاسب والمهندس بعمل منسق لحصر وتحديد حجم التكاليف المستنفذة في مجال تقديم الخدمات الساندة والذي يتم في الورش الميكانيكية وورش صب الخرسانة وورش الصيانة والتصليح المركزية ومخازن المواد وكذلك البحوث الفنية والإشراف المركزي على العقود وكلف الفحص والسيطرة النوعية وما شاكلها .وهنــا يقوم المحاسبة بما يتوفر لديه من بيانات بخدمة عمليات صنع القرارات المبرمجة وغير المبرمجة والخاصة بتحديد تكلفة الخدمات الساندة المطلوب احتسابها او تقديرها لغرض تحديد أسعار للمناقصات الجديدة .

ــ قرارات البيع والتسويق :

يقوم المحاسب هنا بدور مهم كما هو الحال مع المهندس من خلال توفيره لقاعدة من البيانات والمعلومات الماليــة والإحصائية اللازمة لتحديد أسعار العطاءات (العروض) بعد وضع تقديرات للتكاليف المحتملة لجداول الكميات التي يقوم بوضعها المهندسون وبذلك يتاح للشركة فرصة الدخول في المناقصات بأسعار مربحة مــع احتفاظهــا بالأفضلية في مجال المنافســة بالإضافة إلى ذلك يساهم كل من المحاسب الماهر والمهندس الخبير في اقتراح أساليب مبتكرة للدعاية والإعلان والترويج لخدمات الشركة وإمكاناتها الفنية وقدراتها في مجال القيام بالمشاريع الكبيرة مع تحديد المبالغ الواجب إنفاقها لإجراء أبحاث السوق والوسائل البديلة في مجال النقل والخزن وما شابه.

ــ قرارات التمويل :

يقدم المحاسبون معلومات نافعة للمديرين العاملين في مجال المقاولات والذين يجدون في التمويل ضرورة وكــذلك معضلة في الوقت ذاته في انجاز ما مطلوب منهم ،وهذه المعلومات قد تتعلق بحجم التمويل اللازم لتنفيــذ كــل مشروع مع تحديد مصدره وحجم النقدية المقيدة وحجم النقدية المتاحة او الواجب توافرها باستمرار في الشركة أو في حساباتها المصرفية ،مع تحديد طرق التمويل المناسبة والمتاحة لكل مشروع ..

ـــ قرارات المتابعة والتقويم والرقابة :

باختصار تساعد نظم المحاسبة في ترشيد القرارات عـــن طريـــق تـــوفير المعلومـــات الماليـــة المفيـــدة (الملائمـــة والموثوقة)،ويوفر النظام المحاسبي عادةً ثلاثة أنواع من المعلومات هي :أولاً معلومات عن النتائج التي تحققت فعلاً عن الأنشطة المختلفة من أرباح أو خسائر مع بيان طبيعة المركز المالي للشركة عموماً في نهاية كل ســـنة ،وثانيـــاً معلومات مقارنة لتحديد الانحرافات في أداء الأنشطة والبرامج لتوجيه أنظار الإدارة لأغراض إحكـــام الرقابـــة عليها،وثالثاً معلومات لحل المشاكل غير الروتينية التي تعترض عمليات تنفيذ الأنشطة والمشاريع والـــتي تتســـم بطابع خاص منها القرارات المتعلقة بشراء أو تصنيع الأجزاء والمعدات والركائز والتي تعتبر جزءاً مكملاً مهمـــاً لنشاط التشييد والبناء وكذلك شراء أو استئجار المعدات والآليات اللازمة لتنفيذ المشاريع ..الخ .

ثالثاً : طرق تسعير عقود المقاولات ..

تقوم شركات المقاولات بدور مهم في مجال تهيئة البنية الأساسية للدولـــة ومستلزمات الانتفاع بها وهو مـــا يطلق عليه بالبنى التحتية مثل مد شبكات المياه الصالح للشرب ومجاري الصرف الصحي وكذلك تشييد المبـــاني بنوعيها السكني والخدمي إضافة إلى تبليط الطرق والشوارع وإنشاء الجسور والسدود وشـــق الأنهـــر والتـــرع وغيرها من المشاريع الضرورية لقيام أي دولة عصرية وأي مجتمع متحضر ،ويتم العمل في هذا القطاع باستخدام أسلوب عقد المقاولـــة ،ويمكن تعريف عقد المقاولة على انه اتفاق ذو قوة قانونية يتم بـــين بـــائع ومشـــتري في الحالات التي يقبل فيها البائع (المقاول) مقابل تعويض بإنشاء أو إعادة أعمار موجـــودات ملموســـة معينـــة أو ترميمها/صيانتها أو إنتاج بضائع وسلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناءاً على مواصفات المشـــتري ،ويتضـــمن العقد التعديلات والتنقيحات والتمديدات لهذه الاتفاقيات كما إن الخدمات قـــد تتضـــمن الإدارة ،التصـــميم ،الهندسة ،التركيب والتصنيع المتعلق بالإنشاء .وتخضع هذه العقود لأحكام القانون المدني لكونها عقوداً مدنيـــــة ولكل منها شروطه التي تميزه عن غيره من العقـــود ،وبإمكان المقاول الالتزام بعدة مقاولات في الوقت ذاتـــــه بشكل منفصل أو مترابط (متسلسل) .

وبناءاً على ما تقدم ،يعتبر عقـــد المقاولـــة من أهم العوامل المؤثرة في نجاح مشروعات البناء والتشـــييد ،لأنه يتضمن شـــروط وسياقات ومتطلبات عمل تنظم علاقة صاحب العمل مع الجهة المنفـــذة لـــه (المقـــاول) ،وبالتالي كلما غطت هذه الشروط والسياقات جوانب كثيرة من هذه العلاقة كلما كان ذلك أفضل حيث تقل احتمالات نشوب نزاعات بين الطرفين ،وحيث تضمن قيام المقاول بواجباته وحصوله بالتالي على مستحقاته على أتم وجه وبالمواعيد المحددة سلفاً بما يزيد من فرص نجاح المشروع.

وتتخذ عقود المقاولات أشكالاً متعددة ومختلفة وذلك بحسب طبيعة كل مشروع أو عمل وظروف تنفيذه وظروف البيئة العامة المحيطة به أو المؤثرة عليه ،إلا انه بشكل عام يمكن تصنيف هذه العقود اعتماداً على طريقة تسعيرها إلى أربعة أنواع رئيســـــة وذلك بحسب البيان رقم **81-1** الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاســـبين

القانونيين AICPA بخصوص المحاسبة عن تنفيذ عقود الإنشاءات (ديوان الرقابة المالية العراقي،1993 ،ملحق رقم 1 ، ص 46 – 49) ، هي :

1. عقـــود الســـعر الثابت. 2. عقـــود الكلفـــــة زائد

3. عقـــود الوقت والمواد. 4. عقـــود ســـعر الوحدة

1 - عقود السعر الثابت (المبلغ المقطوع) Fixed Price Contracts

وهي العقود التي تمثل اتفاقاً بين صاحب العمل والمقاول لأداء كافة الأعمال المحددة بموجب العقد مقابـــل السعر المتفق عليه ،وغالباً ما يتم اللجوء إلى هذا الأسلوب في التعاقد في ظروف الاستقرار الاقتصـــادي وعـــدم وجود تقلبات حادة في الأسعار ،كما انه يعد الطريقة المفضلة في تسعير وإبرام العقود التي يتطلب انجازها فتـــرة قصيرة أو متوسطة من الزمن حيث تقل عندها ظروف عدم التأكد .وهناك عقود ذات ســـعر ثابـــت أو محـــدد مشروطة ،وهذه العقود تسمح بإجراء تعديلات في السعر خلال مدة التنفيذ اعتماداً علـــى حصـــول تغـــيرات ملموسة (ذات اثر كبير) في المستوى العام أو الخاص للأسعار خلال مدة التنفيذ على أن يتم ذلك وفـــق صـــيغ واضحة يتفق عليها في نصوص العقد ،وفيما يلي أهم الصيغ الشائعة من هذه العقود :

أ- عقود السعر الثابت/ القطعـــي :

وهي العقود التي لا يخضع فيها السعر إلى أي تعديلات نتيجة خبرة المقـــاول بالأعمـــال المحـــددة بموجـــب العقد.ويفضل استخدام هذا النوع من العقود عندما تكون هناك مواصفات وخرائط وجـــداول كميـــات وشروط واضحة ودقيقة لا تقبل أي اجتهاد في التفسير،وهذا يتطلب أن تكون الفقرات المكونة للعقد قياسية في طبيعتها وعددها وأنواعها ،ويمكن اللجوء إلى مثل هذه العقود عندما تكون القابلية على تقدير التكاليف المستقبلية عالية جداً ومستوى الأسعار ثابت نسبياً ،وفي ضوء هذه العقود يحصل صاحب العمل على أسعار تنافسية نتيجة قدرة المقاولين على تقدير التكاليف التي سيتكبدونها لقاء تنفيذ العمل المحدد بالعقد ،وهناك من يطلق على هذه العقود تسمية عقود تسليم المفتاح .

ب - عقود السعر الثابت مع التعديل الاقتصادي للسعر:

هي العقود التي تشترط مسبقاً تعديلات لاحقة لسعر العقد اعتماداً على حدوث احتمالات معينة خلال فترة التنفيذ مثل الزيادة أو الانخفاض في أسعار المواد ومعدلات الأجور ،وقد عالج المشرع العراقي هذه الحالة من خلال بعض المواد الواردة في تعليمات تنفيذ العقود الحكومية لعام 2008 الصادرة عـــن وزارة التخطـــيط والتعاون الإنمائي ،على ان تثبت أحكام مثل هكذا اتفاقات في شروط او بنود عقد المقاولة تجنبـــاً لحـــدوث مشاكل بشان التعويض ،علماً ان المواد التي يسري عليها مبدأ التغيير/او التعويض عن ارتفاع الأسعار هـــي :الحديد بأنواعه المختلفة عدا المصنع،الطابوق بأنواعه عدا البلوكات الكونكريتية ،الأسمنت بأنواعه...

ج - عقود السعر الثابت مع شرط إعادة التحديد الدوري المستقبلي للسعر :

وهي العقود التي يشترط فيها الاتفاق على تسليم قسم من وحدات العقد كمرحلة ابتدائية او لفترة تمهيدية من الأداء بسعر ثابت مقطوع ومن ثم يعاد تحديد السعر مستقبلاً نزولاً او صعوداً وعلى فترات دورية معينة خلال تنفيذ العقــد .ويطلق على هذه العقود ايضاً تسمية (عقود السعر الثابت مع شرط التصعيد) ،حيــث ان المقاول في ظل هذه العقود يكون ليست لديه خبرة في البيئة التي سيعمل بها ولم يسبق له أن عمــل فيهــا ويحيط بالعمل عدد من عوامل عدم التأكد من ضمنها ما يخص كلف العمل مما يجعل هناك صعوبة في تحديــد تكاليف تنفيذ العقد سواء كمبلغ محدد او ضمان ان يكون التنفيذ ضمن مدى معين من الجودة او النوعية او التوقيت ،لذلك فان الشروط التي يوفرها هذا النوع من العقود ستوفر بدورها الحماية للمقاول من حدوث أية خسائر ناتجة عن ظروف غير متوقعة او غير معقولة(أي بمعنى ان يكون العقد غير عادل ولا يقبله بالتــالي منطق الحق والإنصاف في الأعمال).

د - عقود السعر الثابت مع شرط إعادة تحديد السعر بأثر رجعــي :

في مثل هذه العقود يتفق صاحب العمل مع المقاول على تحديد سقف أعلى للسعر مع شرط إعــادة تحديــد السعر بأثر رجعي بعد إكمال تنفيذ الأعمال المنصوص عليها بموجب العقد ،على ان يكون التغيير في الســعر ضمن السقف الأعلى المحدد مستندين في ذلك على الكلف الفعلية المستنفذة في التنفيذ كمؤشر اولي وعلــى مهارة وفاعلية الأداء كمؤشر آخر .ويتضح مما تقدم ان لصاحب العمل الحق في التأكد من صحة التكــاليف الفعلية المثبتة في سجلات المقاول ،ويلاحظ ان غالبية شركات المقاولات تتجنــب الــدخول بمثــل هــذه الاتفاقيات او العقود نظراً لارتفاع احتمالات حصول خلافات او نزاعات قد تحصل اثناء عمليات التحقق من صحة التكاليف الفعلية التي يقوم بها صاحب العمل، إلا إن السبب الذي يدفع بعض المقاولين للجوء إلى مثل هذه العقود هو عدم معرفتهم المسبقة لتكاليف النشاط او العمل او المشروع الذي يريــدون الالتــزام بتنفيذه وهذا ما يزيد من مؤشرات المخاطرة لدى كل من المقاول وصاحب العمل لصعوبة وضع تقــديرات للتكاليف وبالتالي الأرباح ،لذا يلجؤون الى وضع سقف أعلى للسعر يتم دراسته أثناء تنفيذ العقد اعتمــاداً على مؤشر التكاليف الفعلية ومهارة وفاعلية وجودة الأداء.

هــ - عقود السعر الثابت مع الحوافز على أساس التكاليف المســتهدفة (Target Costs) :

بموجب هذه العقود يحدد مسبقاً كلفــة مستهدفة ابتداءاً وكذلك ربح مستهدف وسقف للســــعر ،مــع وضع معادلة او صيغة معينة يحدد على ضوئها الربح او السعر النهائي من خلال العلاقة بين الكلف المستهدفة والفعلية ومن ثم إضافة حافــز مالي لصالح المقاول له علاقة بالنسبة الأولى المستخرجة من المعادلة المذكورة في أعلاه.تتطلب هذه العقود معرفة جيدة لدى المقاول بنوع النشاط المتفق على تنفيذه وتوافر خبرة عاليــة في تقدير ومعرفة الكلف الملائمة .وهذه الصيغة تعد بخلاف العقود المذكورة في الفقرة السابقة (رقم 4) ،وتمتاز هذه العقود في تحفيز المقاول نحو تخفيض الكلف للحصول على حوافز (مبالغ إضافية) تعزز إمكانية الوصول الى تحقيق الربح المستهدف من قبل المقاول ،ولذا ستحقق صيغة العقد هذا فوائد لكلا الطــرفين إضــافة الى

ذلك ولأجل ضمان نجاح مثل هذه العقود فان الأمر يتطلب او يستلزم وجود جهاز مركزي لتحديد الأسعار الخاصة بالمواد والخدمات اللازمة للتنفيذ في بيئة العمل.

و - عقود السعر الثابت مع حوافز الأداء :

لكي يضمن صاحب العمل تنفيذ العمل المتفق عليه مع المقاول بموجب العقد بكفاءة وفاعلية عــاليتين فانــه يضع مؤشر للأداء المستهدف بموجبه يتحدد مدى تجاوز المقاول هذه المؤشرات سلباً او إيجاباً بغيــة إنقــاص أرباح المقاول في الحالة الأولى ورفعها في الحالة الثانية .

وتشترك هذه العقود مع سمات العقود المذكورة في الفقرة السابقة (الفقرة 5) أعلاه في خبرة صاحب العمل بنوع النشاط الذي سيتعاقد على تنفيذه ليتمكن من وضع مؤشرات الأداء المستهدفة بوضوح بحيث يضــمن تنفيذه بكفاءة وفاعلية عاليين.

ز - عقود السعر الثابت لمستوى من الجهد :

هذه العقود مخصصة عادة لحالة الإنفاق على مشاريع البحث والتطوير ،فيتوجب على المقاول(المتخصص) ان يبذل مستوى معين من الجهد يتلائم وطبيعة البحث المتعاقد على الخوض فيه خلال فترة زمنية محددة مقابــل مبلغ او سعر محدد .

2 - عقــود الكلفــة زائـد Cost Plus Contracts

نص تعريف هذه العقود في المعيار الدولي الحادي عشر الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاء على إنها العقــود التي يعوض المقاول فيها عن التكاليف الجائزة او المسموح بها او المحددة بطريقة ما مع إضافة نســبة مــن تـ لــك التكاليف او اجر محدد .لذا تفهم هذه العقود على انها تلك العقود التي يشترط فيها التسديد على أســاس أدنى مستوى من التكاليف الفعلية الجائزة (التكاليف المسموح بها وبالمستوى المنطقي المقبول منها) إضــافةً الى مبلــغ إضافي كربح للمقاول يأخذ عدة أشكال او صيغ .وتتطلب هذه العقود من المقاول استعمال جهوده لتنفيذ العمل ضمن الفترة والمبلغ المحددين وبالنوعية المرغوبة والمطلوبة ورغم الاعتقاد بان هذه الطريقة غالباً ما لا تــؤدي الى حفز المقاول لخفض التكاليف الفعلية المستنفذة في النشاط الا أنهاعتمدت في العراق كثيراً خاصة مــع حمــ لات ومشاريع إعادة الأعمار بسبب ملائمتها للظروف.

ومن ضمن صيغ هذه العقود (الهلالي ،1995 :17 – 21) :

أ- عقود الكلفـــة زائد مبلغ محدد(مقطوع) مع ضمان حد أعلى للتكلفـــة:

في مثل هذه العقود يستلم المقاول من صاحب العمل بعد الانتهاء من تنفيذ المشروع وفق ما متفق عليه مبلغاً مقطوعاً ثابتاً عن أتعابه لذلك سيكون من مصلحة المقاول تخفيض التكاليف قدر الإمكان بما يــلاءم التنفيــذ المستهدف من حيث الوقت والنوعية لان تجاوز التكاليف يعني تحمله لتلك الزيادة في التكاليف.وهنا يأخــذ كل من صاحب العمل والمقاول بنظر الاعتبار الفرق في الكلف المتحققة عن المستهدفة وكيفية توزيعه فاما ان يكون بالكامل لصالح احدهما او يقسم بينهما ،لذا يتطلب ان يكون لصاحب العمل القــدرة علــى تقــدير

الكلف المستهدفة التي يسعى الى تنفيذ العمل في حدودها وبالتالي يستلزم ان تكون له ايضاً معرفة مسبقة بنوع العمل وان يكون قادراً على وضع تقديرات ملائمة لنوع المخاطر وتكاليفها .

ب- عقود الكلفة زائد حوافز أتعاب على أساس الكلفة :

في هذه العقود تظهر نفس النتائج التي اشرنا لها فيما تقدم لان أساس دفع الحوافز الى المقاول يتم من خلال العلاقة بين الكلف الكلية المسموح بها والكلف المستهدفة على ان تحدد هذه العلاقة بالعقد المبرم بصيغ واضحة ودقيقة لا تقبل الاجتهاد في التفسير.وكما يتضح ان ربح المقاول هنا سوف لن يتمثل بمبلغ مقطوع لانه سيتوقف على العلاقة المذكورة أعلاه بالإضافة الى مدى معرفة صاحب العمل بنوع المخاطر وكلفها بحيث يستطيع ان يضع مؤشر تجاوز الحد المسموح به او المقبول من عدمه وهذا يتطلب نوع من الاستقرار في مستويات الأسعار ووجود جهاز مركزي للأسعار بالإضافة الى وجود سهولة نسبية في وضع التقديرات فيما يخص نوع العمل المطلوب القيام به وطبيعته .

جـ -عقود اقتسام الكلف:

يدفع بموجب هذه العقود للمقاول الحصة او الجزء المتفق عليه من التكاليف وذلك نظراً لتخصص صاحب العمل في الجزء الآخر من الأداء أكثر من المقاول وبالتالي سيوفر لنفسه التكاليف الإجمالية للمشروع .وهذا النوع من العقود لا يشترط فيه اية أتعاب وإنما يكتفى بالمشاركة في تحمل التكاليف المتحققة فقط ،وغالباً ما يستخدم هذا النوع من العقود في ما بين الوحدات الحكومية .

د - عقود الكلفة بدون أتعاب

من التسمية يتضح قيام صاحب العمل بتعويض المقاول عن التكاليف المتحققة فقط بدون أية أتعاب ،ويستخدم هذا النوع بشكل واسع في القطاع العام ،ويعاب عليه ان الجهة المنفذة للعمل (الجهة المقاولة) ليست لها اية مصلحة بخفض التكاليف المستنفذة في تنفيذ العقد ،ولذلك فان هذا النوع من العقود غالباً ما يتطلب إشراف دقيق وفعال على الأداء المتحقق بكل تفاصيله وما يترتب على ذلك من ارتفاع في التكاليف بالإضافة الى ما يتطلب من نزاهة وكفاءة من قبل المقاولين ومساعديهم .

هـ - عقود الكلفة زائد مبلغ ثابت من الأتعاب :

بموجب هذه العقود يتم تعويض المقاول عن التكاليف الفعلية التي يتفق على صيغة لتحديدها او تعريفها إضافة الى مبلغ ثابت كأتعاب للمقاول .ويصعب على المقاول في ظل هذه العقود وضع سقف او حد أعلى للتكاليف المستهدفة وذلك نظراً للظروف التي تكتنفها طبيعة العمل من شك وصعوبة في التقدير او عدم استقرار في مستويات الأسعار ،ولكون المبلغ الثابت المدفوع الى المقاول ليس له علاقة بالتكاليف الفعلية المستنفذة في تنفيذ المشروع فانه ليس من مصلحة المقاول المغالاة في التكاليف الفعلية ما دام هنالك تحديد واضح ودقيق للتكاليف المقبولة ضمن فقرات العقد مع ضرورة وضع نظام فعال للإشراف والرقابة على نوعية الأداء وكفاءته ،اما وقت تنفيذ العمل فهو الآخر يمكن مراقبته من قبل صاحب العمل من خلال

استخدام الأساليب العلمية في جدولة المشاريع ومعرفة أوقات كل نشاط من أنشطة المشروع منها توقيتات متفائلة او توقيتات متشائمة والتوقيتات الأكثر احتمالية بافتراض وجود معرفة مسبقة لدى صاحب العمل بطبيعة الأعمال الخاصة بالمشروع او المقاولة.

و - عقود الكلفة زائد مكافأة اتعاب :

بهذه العقود يعوض المقاول عن الكلف المحددة والمسموح بها بموجب العقد إضافة الى أتعاب (أرباح) تحتوي على قسمين : مبلغ ثابت لا يتغير مع الأداء ، مكافأة تحدد استناداً إلى مستوى الأداء المقاس بمؤشرات موضوعة مسبقاً مثل النوعية والتوقيت والمهارة والفاعلية والتوفير في الكلف.

ز - عقود الكلفة زائد حوافز أتعاب على أساس الأداء :

بموجب هذه العقود يتم تعويض المقاول عن الكلف الفعلية المتفق عليها بالعقد زائداً حوافز غرضها تخطي مستويات او معدلات الاداء المرغوبة او المستهدفة من خلال وضع شروط مسبقاً يستطيع المقاول من خلالها زيادة نسبة أرباحه بالعلاقة مع نسبة تجاوزه للأهداف ،اما اذا لم يستطع المقاول الوصول الى الأهداف المرغوبة فيتم إنقاص هذه الأتعاب(الأرباح) ،وتظهر مشكلة هذه العقود في الأهداف التي يضعها صاحب العمل والتي يرغب بتحقيقها لأنها تتطلب معرفة وخبرة مناسبتين بطبيعة العمل او النشاط وبالتالي وضع تقديرات للكلف يمكن الاعتماد عليها،كما ان على صاحب العمل التأكد والتحقق من مشروعية التكاليف الفعلية من خلال اطلاعه على سجلات المقاول ومستنداته مما قد يؤدي الى نشوب المنازعات ما بين المقاول وصاحب العمل .

ي - عقود الكلفة زائد نسبة أتعاب على أساس الكلفة :

هذه الصيغة من العقود طالما استخدمت في العراق والتي يتم بموجبها تعويض المقاول عن الكلف الفعلية مع منحه نسبة إضافية منها كأتعاب له(ارباح) تتراوح ما بين (10% ــ 15%) عادةً .ان مصلحة المقاول في خفضه للتكاليف هنا تنبع من خلال التحديد الدقيق والواضح للتكاليف الجائزة وغير الجائزة حيث يتم تعويض المقاول عن الجائزة فقط ،وأما إذا كانت محددات او مؤشرات التكاليف الفعلية غير واضحة وقابلة للاجتهاد فان كل من صاحب العمل والمقاول سيكونان في حالة نزاع قانوني مستمر لإثبات صحة آراءهما حول قبول او عدم قبول تكاليف العمل المتحققة.

اذا نستنتج من خلال اطلاعنا على أنواع عقود الكلفة زائد ان المشكلة الأساسية تنحصر في التحديد الواضح والدقيق والذي لا يقبل الشك او الاجتهاد للتكاليف الجائزة المستنفذة من قبل المقاولين على المشاريع المتعاقد عليها .

3 - عقود الوقت والمواد Time & Material Contracts

تمثل هذه العقود اتفاقاً لأداء كل الأعمال المطلوبة في العقد مقابل سعر يحدد على اساس معدلات ثابتة من الساعات لبعض المقاييس لساعات العمل المطلوبة ،على سبيل المثال ساعات العمل المباشرة وكلفة المواد .

وتتطلب هذه العقود من صاحب العمل ان يكون قادراً على الوصول الى وضع تقديرات دقيقة لساعات العمـــل المطلوبة وله خبرة في النشاط المتفق على تنفيذه.

4 ـ عقود سعر الوحدة Unit – Price Contracts

في ظل هذه العقود يتم أداء كافة الأعمال المحددة بالعقد من قبل المقاول مقابل سعر محدد لكل وحـــدة مـــن المخرجات يدفعه صاحب العمل في اطار برنامج زمني متسلسل او متزامن ،وتستخدم هذه الصيغة بشكل خاص في عقود الإنتاج بناءاً على مواصفات المشتري(صاحب العمل) ولفترة طويلة من الزمن .

وأخيراً نود الإشارة إلى انه قد يكون هناك أنواع أخرى من العقود في إطار نشاط المقاولات يطلـــق عليهـــا عقود أداء الخدمة مثل عقود إدارة المشروع او عقود إدارة الإنشاء اللتان يكون فيهما المقاول وكيل صـــاحب العمل في إدارة المشروع .وفي كلا الحالين فان المقاول ليس لديه مخاطر تتعلق بالكلف لذلك يتم اختيـــارهم مـــن ذوي الأمانة وحسن الرأي والكفاءة في الأداء .

رابعاً : أسس تحديد واحتساب عناصر التكاليف في نشاط المقاولات ..

تعد تكاليف عقود المقاولات نوع من أنواع تكاليف الأوامر ،من حيث إنها تعتمد على اتفاقات بين طرفين ،الطرف الأول البائع وهو المقاول والطرف الثاني المشتري ويدعى بصاحب العمل ،هذه الاتفاقات تكون بشكل عقود ذات قوة قانونية ،وان سعر أو قيمة هذه العقود تتحدد على أساس المواصفات الخاصة التي يطلبها المشتري ،وبذلك يمكن النظر إلى العقد بأكمله باعتباره أمر عمل واحد أو بتعبير أدق مركز كلفـــة يحمـــل بالتكـــاليف المباشرة وغير المباشرة.مركز الكلفة: هو مصطلح محاسبي يراد به التعبير عن السجلات التي تكون بمثابة وعـــاء لتجميع عناصر التكاليف المستنفذة من مواد وأجور ومصروفات مباشرة وغير مباشرة التي يتحملها المقاول نتيجة تنفيـــذه لبنود العقـــــد.

ولغرض الوصول إلى احتساب دقيق لتكاليف عقد المقاولة فان الحال يقضي قيامنا بالتفرقـــة بـــين بنـــود التكاليف ــ المباشرة وغير المباشرة ــ التي يجب احتسابها وتحميلها على كل مشروع ،وسيظهر لنا ان المشـــكلة الأهم التي تواجه تخطيط ومتابعة تنفيذ هذه العقود تتجسد في صعوبة حصر نصيب كل مشروع من التكاليف غير المباشرة التي يتم استنفاذها من خلال القيام بعمليات البناء والتشييد والتي تعد ضرورية ومكملة للنشاط .وتشمل تكاليف عقـــد المقاولة بموجب المادة 21 من المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وذلك اعتباراً من تاريخ الحصول على العقد حـــتى تـــاريخ إتمامه، إن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقـــد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بـــأن المقـــاول

سوف يحصل على العقد. وسنقوم فيما يلي بشرح وتحليل عناصر تكاليف عقود المقاولات وبيان كيفية التعامل معها وفقاً للإرشادات المهنية:

1. التكاليف المباشرة لعقد المقاولة:

وهي التكاليف التي يمكن تخصيصها على العقد بدون اية صعوبة او استخدام أي طريقة تحميل او توزيع وبعبارة أخرى يجب ان تكون هذه التكاليف قابلة للتحديد والتخصيص لعقد معين ويمكن قياسها بشكل يعتمد عليه ومحتملة الوقوع بدرجة تأكد عالية ،ومن حيث طبيعتها يمكن تصنيفها الى :

أ ــ مواد مباشرة ، ب ــ رواتب وأجور مباشرة ،ج ــ مصروفات مباشرة أخرى .

أ ــ تكاليف المواد المباشرة:

يقصد بالمواد المباشرة في مجال المقاولات المواد الإنشائية مثل:(الاسمنت،الرمل،الحصى،الحديد ،الخشب،الزجاج ،الطابوق ،السيراميك ،الحجر،المصاعد ،الأجهزة ،الأنابيب،الأسلاك الكهربائية،الأصباغ...وما شابه) التي تشترى خصيصاً لتنفيذ العقد وتتحدد تكلفة هذه المواد بسعر الشراء مضافاً إليه مصاريف النقل ومصاريف التأمين والإخراج الكمركي وأي مصاريف أخرى مشابهة يمكن تحميلها على هذه المواد مثل تكاليف الخزن والتحميل والتفريغ ..الخ.أما في حال سحب المواد من المخازن الرئيسة للشركة فان هناك عدة طرق لتسعير المواد الإنشائية الصادرة من المخازن الى موقع العمل نورد فيما يلي أهمها والتي يمكن استخدامها في مجال نشاط المقاولات : طريقة ما يرد أخيراً يصدر أولاً ، طريقة المعدل الموزون ، طريقة أعلى الأسعار يخرج أولاً ، طريقة سعر السوق في تاريخ الإصدار ، طريقة سعر الاستبدال أو الإحلال وتسمى طريقة السعر القادم.

ب ــ الرواتب والأجور المباشرة:

بشكل عام تعتبر تكاليف العمل في أي مشروع من عناصر التكاليف المباشرة على ذلك المشروع باعتباره مركز تكلفة بغض النظر عن طبيعة وظيفة العاملين ومناصبهم ،أما بالنسبة للعاملين الذين يقومون بخدمات يستفاد منها أكثر من عقد او مشروع مثل مهندسي الصيانة وسواق الشاحنات والمشرفين على الأعمال التخصصية بحيث يتطلب عملهم تجوالهم على عدة مشاريع خلال الفترة فان هؤلاء يتطلب الأمر تحميل كل عقد منفصل بحصته من تكاليفهم بأسلوب رياضي مناسب (عقلاني) يلاءم طبيعة الخدمة المؤداة والمشاريع المستفيدة كان يعتمد عدد الساعات المصروفة من قبل هؤلاء في كل مشروع ثم تضرب بمعدل أجرة الساعة الواحدة لكل منهم وهكذا ..وتشمل فقرة الرواتب والأجور المباشرة جميع المبالغ والمخصصات والحوافز النقدية والعينية المدفوعة للعاملين.

ج ــ المصروفات المباشرة الأخرى: وتتضمن ..

- كلف المقاولات الثانوية: التي يمكن تخصيصها لمشروع معين بما فيها تكاليف الفحوص المختبرية وتكاليف عقود الخدمات الاستشارية والفنية وعقود التدريب والنصب وتصنيع القوالب وما شابه ذلك.

- مصاريف السيارات والمعدات : والمقصود بها تلك التكاليف التي يمكن تخصيصها الى عقد معين بيسر وسهولة ولا تدخل ضمن فقرات المواد والأجور المباشرة وتشمل اندثار الموجودات المستخدمة في تنفيذ العقد (وهي السيارات والمعدات والأجهزة بمختلف أنواعها التي تقتنيها الشركة خصيصاً لأجل تنفيذ هذا العقد وتنتهي بانتهائه أو التي تستخدم خلال السنة بأكملها فقط لتنفيذ عقد محدد لا غير) أو تكلفة استئجار مثل هذه الموجودات من الغير بالإضافة الى مصاريف نقلها الى موقع العمل ومصاريف تصليحها وصيانتها وتكاليف الوقود والزيوت المصروفة عليها لأجل تنفيذ العقد.
- المصروفات الأخرى : هي تلك المصروفات التي يمكن تخصيصها لعقد معين بيسر وسهولة ولا تدخل ضمن الفقرات السابقة مثل تكلفة التمويل(الاقتراض) الهادف الى توفير السيولة النقدية، مصاريف السفر والإيفاد للعاملين ،مصاريف التأمين على العقد ،مصاريف الماء والكهرباء والهاتف والقرطاسية ،المكافآت المصروفة لغير العاملين بالشركة،إطفاء مصاريف تهيئة موقع العمل والإنشاءات المؤقتة والتعويضات الممنوحة للغير..الخ .

2. التكاليف غير المباشرة لعقد المقاولة:

وهي التكاليف التي لايمكن تخصيصها أو تحميلها على عقد مقاولة معين بسهولة ويسر ،وتتضمن من بين ما تتضمنه حصة العقد من تكاليف مراكز الخدمات الفنية الساندة داخل الشركة (كورشة الصيانة المركزية او المخازن المركزية) والتكاليف الإدارية العامة والتكاليف التسويقية بضمنها المصاريف المتعلقة بعمليات الترويج والدعاية والإعلان والضيافة وتكاليف الدخول بالمناقصات غير المضمونة (الضائعة) ومصاريف البحث والتطوير في مجال السوق وكلف التدريب للعاملين وحصة العقد من أقساط اندثار السيارات والمعدات التي يتم استخدامها بصورة مشتركة لتنفيذ عدة عقود بصورة متزامنة ،وكلف الإشراف المركزي على الأنشطة وما شابه ذلك ..

وحيث يصعب تحديد نصيب كل عقد من العقود من هذه التكاليف بشكل دقيق فانه من المنطقي اختيار طريقة لتوزيع هذه التكاليف على كافة العقود المستفيدة باعتبار إن الأخيرة تمثل مراكز كلف مستقلة عن بعضها كما أسلفنا ،شريطة ان تكون طريقة التوزيع هذه عادلة وتنسجم مع المنطق ويمكن الاستفادة هنا من الخبرات المتراكمة لدى إدارة الشركة في اختيار طريقة معينة من طرق توزيع التكاليف الشائعة والمعروفة والتي تكون ملائمة للنشاط ومنها على سبيل المثال لا الحصر :نسبة المصاريف الفعلية لكل تعهد خلال السنة إلى إجمالي المصروفات او بنسبة إيرادات كل تعهد خلال السنة الى إجمالي إيرادات السنة المالية ،مع ضرورة تحديد أساس للتوزيع ينبغي أن يكون مناسب وطبيعة النشاط ،ونرفق فيما يلي كشف لاحتساب تكاليف عقود المقاولات يمكن الاستفادة منه في تخمين تكاليف مشاريع البناء والتشييد .

كشف التكاليف المقــدرة لمشــروع مقاولــة ....

	تفاصـــــيل عناصـــــر التكــــاليف	المبلــغ بالدينار
1	**التكاليف المباشرة للعقـــــد (للمقاولة):** أ _ المـــــواد المباشرة :مثل : ــ الاسمنت ،الرمل ،الحصى،الحديد ،الزجاج،الخشب ،الطابوق،المصاعد ...الخ ب - الرواتب والأجـــور المباشرة : ــ رواتب المهندسين والمشرفين الدائميين ــ أجور العمال الوقتيين (المهرة وغير المهرة) ــ المكافآت والحوافز والمزايا النقدية (بضمنها مساهمة الشركة بالمنافع الاجتماعية) جــ - مصروفات مباشرة أخرى،تتضمن: ــ كلف المقاولات الثانوية ــ مصاريف السيارات والمعدات المملوكة للشركة (بما فيها أقساط الاندثار) ــ مصاريف استئجار الآلات والمعدات(بضمنها أجور نقلها من والى موقع العمل)	
2	**التكاليف غير المباشرة للعقــــد (للمقاولة)::** ــ حصة العقد من تكاليف مراكز الخدمات الفنية الساندة ــ حصة العقد من تكاليف مراكز الخدمات التسويقية ــ حصة العقد من تكاليف مراكز الخدمات الإدارية والمالية ــ تكاليف المزايا العينية المقدمة للعاملين (النقل ،السكن،الإطعام والملابس)	
3	**إجمالي التكاليف المقدرة للعقــــد (مشروع مقاولة رقم .....)**	

الخلاصة والاستنتاجات ..

المعلومات عموماً تقدم إضافة للمعرفة الموجودة لدى متخذ القرار ،فالمعلومات تخبر قارئها بشيء ما لا يعرفــه او لم يكــن في حسبانه او توقعاته ،ولكونها أداة لصنع قرارات أفضل فإنها وكحال بقية الأدوات لا يمكن لها أن تكون مفيدة لأولئك الذين ليس لديهم المقدرة أو الأهلية لفهمها أو أولئك الذين يسيئون استخدامها .

تعد المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر مورداً من الموارد التي تعتمدها الإدارة في نشاطها لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصــادية ،فبجانب اعتبارها مصدر بناء التصورات في ذهن المدراء يمكن أن تساهم المعلومات في تهيأة ميزات تنافسية للمؤسسة الاقتصــادية وتعمل على تطوير وتنمية موارد المؤسسة الأخرى(المادية) ودعم الجهود الرامية إلى تحقيق أهدافها ،ولذلك أصبح الأمر يتطلــب البحث عن سبل تحسين تعامل الإدارة مع هذا المورد المهم وتعظيم الاستفادة منه في مختلف المجالات والأنشطة وخاصــة في مجــال صنع القرارات الإدارية وبذلك يمكن قبول فرضية البحث.

المصادر العلمية..

1. (عبد الرحيم وآخرون ،1990):علي عبد الـرحيم وآخـرون ،أساسـيات التكـاليف والمحاسـبة الإداريـة .ط.1 ،الكويت:ذات السلاسل،1990 .
2. (بلقاوي ،2009):احمد بلقاوي،نظرية محاسبية.تعريب د.رياض العبد الله .عمان:دار اليازوري العلمية ،2009 .
3. (العظمة ،1988):محمد العظمة ،(دور الهيكل التمويلي على تمويل المشروعات الاستثمارية ودور المعلومـات المحاسـبية) ،مجلة العلوم الاجتماعية ،العدد الثالث ،الكويت(خريف ،1988) .
4. (الشيرازي،1990): عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة.الكويت:ذات السلاسل،1990 .
5. (الخطيب،2002) : سمير كامل الخطيب، قياس دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي.أطروحـة دكتـوراه في إدارة الأعمال.كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية ،2002 ، غير منشورة.
6. (السامرائي ، 1999) : حسن الطيف سنجار السامرائي، اثر المعلومات في دعم القرارات الإدارية في ظل عدم التأكـد البيئي، أطروحة دكتوراه فلسفة في الإدارة ،كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد ،1999 ،غير منشورة .
7. (العطار ،1985) :محمد صبري العطار ،(المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية) ،مجلة العلوم الاجتماعية ،العـدد الثـاني ،الكويت (صيف ،1985) .
8. (السيد غراب ،1987) : كامل السيد غراب،(نحو نموذج متكامل لاتخاذ القرارات الاستراتيجية)،مجلة الإدارة العامـة ،العدد 56 ،السنة السابعة والعشرون، السعودية (ديسمبر ،1987)..
9. (طلال أبو غزالة ،1985)،طلال توفيق أبو غزالة ، (دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الادارية في قطاع التشييد) ، بحث منشور (مارس ،1985).الإمارات .
10. (ديوان الرقابة المالية العراقي،1993) ، البيان رقم 81-1 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بخصوص المحاسبة عن تنفيذ عقود الإنشاءات ،(تر.) ديوان الرقابة المالية ،1993 ،ملحق رقم 1.
11. (الهلالي ،1995)، قاسم جاهل عبيد الهلالي ، دراسة انتقاديه لأسلوب تنفيذ عقود الكلفة زائد في شركات المقاولات العراقية . بحث تخرج دبلوم عالي مراقبة الحسابات ،كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة بغداد ،1995، غير منشور.
12. المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر، الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بعنوان (عقود المقاولات) (المعدل في عام 1993).

13- (McDonald ,1972) : McDonald , Daniel L. , Comparative Accounting Theory .USA : Addison-Wesley Co. Inc. .

14- (Bodnar & Hopwood , 2001) ;George H. Bodnar & William S. Hopwood , Accounting Information Systems . 8 th Ed.

15- (Gulatier &Underdown ,1974) , : Gulatier ,M.W. and Underdown, B., Accounting in a changing Environment. 1 th Ed., London : Pitman Ltd. .